



DZIENNIK URZĘDOWY

WOJEWÓDZTWA WIELKOPOLSKIEGO

Poznań, dnia 17 lipca 2015 r.

Poz. 4575

WYROK NR IV SA/PO 182/15 WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W POZNANIU

z dnia 14 maja 2015 r.

w sprawie określenia wzorców formularzy informacji i deklaracji podatkowych

Na podstawie

Sygn. akt IV SA/Po 182/15

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 14 maja 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu

w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia NSA Grażyna Radzicka (spr.)

Sędziowie WSA Ewa Kręcichwost-Durchowska

WSA Tomasz Grossmann

Protokolant st. sekr. sąd. Monika Zaporowska

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 14 maja 2015 r.

sprawy ze skargi Prokuratora Rejonowego w Wolsztynie

na uchwałę Rady Gminy Przemęt

z dnia 28 października 2011 r., nr XIII/81/11

w przedmiocie określenia wzorców formularzy informacji i deklaracji podatkowych

stwierdza nieważność uchwały nr XIII/81/11 Rady Gminy Przemęt z dnia 28 października 2011 r. w sprawie określenia wzorców formularzy informacji i deklaracji podatkowych w części dotyczącej sformułowania „oświadczam, że znana mi jest odpowiedzialność za składanie fałszywych zeznań przewidziana w art. 233 Kodeksu Karnego zgodnie z którym za złożenie fałszywych zeznań grozi kara pozbawienia wolności do lat 3”

we wzorze IN – 1 informacja w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, stanowiący załącznik Nr 1 do uchwały w poz. O

we wzorze DN – 1 deklaracja na podatek od nieruchomości stanowiący załącznik Nr 2 do uchwały w poz. I;

we wzorze DR – 1 deklaracja na podatek rolny stanowiący załącznik Nr 3 do uchwały w poz. K;
we wzorze DL – 1 deklaracja na podatek leśny stanowiący załącznik Nr 4 do uchwały w poz. E.

Sygn. akt IV SA/Po 182/15

U z a s a d n i e n i e

Prokurator Prokuratury Rejonowej w Wolsztynie na podstawie art. 3 par. 2 pkt 5, art. 50 par. 1 i art. 53 par. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 roku, poz. 270 ze zm.) oraz art. 5 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 roku o prokuraturze (tekst jedn. Dz.U. z 2011 roku, numer 270, poz. 1599 ze zm.), złożył skargę na uchwałę Rady Gminy Przemęt z dnia 28 października 2011 roku nr XIII/81/2011 w sprawie: ustalenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych w części obejmującej uregulowania, zawarte w załączniku :

IN- 1 w poz. O ,

DN- 1 w poz. I,

DR-1 w poz. K,

DL-1 w poz. E,

zarzucając zaskarżonej uchwale istotne naruszenie prawa materialnego : art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1, art. 41 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, (Dz. U z 2013 roku, nr 594 tekst jedn. ze zm.) art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U z 2014 roku, nr 849 tekst jedn. ze zm.), art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 poz. 1381 tekst jedn. ze zm.), art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym (Dz.U. z 2013 roku, nr 465 tekst jedn.), polegające na zawarciu w uchwale, regulacji z przekroczeniem delegacji ustawowej poprzez

- nałożenie na podatników obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej z art. 233 par. 1 kk.

Stawiając powyższe zarzuty na podstawie art. 147 par. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U z 2012 roku, nr 270 ze zm.), wnosił o stwierdzenie nieważności uchwały Rady Gminy Przemęt z dnia 28.10.2011 roku w sprawie: ustalenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych

w części dotyczącej sformułowania: „, Oświadczam, że znana mi jest odpowiedzialność karna za składania fałszywych zeznań, przewidziana w art. 233 kodeksu karnego, zgodnie z którym za złożenie fałszywych zeznań grozi kara pozbawienia wolności do lat 3 „, zawartego w zał. IN- 1 w poz. O , DN- 1 w poz. I, DR-1 w poz. K, DL-1 w poz. E. W uzasadnieniu skargi Prokurator wskazał, że Rada Gminy Przemęt w dniu 28.10.2011r. podjęła uchwałę nr XIII/81/11 w sprawie ustalenia wzorów formularzy informacji i deklaracji podatkowych.

Jako podstawę uchwały wskazano art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 08 maja 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 roku, nr 142, poz. 1591 ze zm.), art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15.11.1984 o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 roku, numer 136, poz. 969 ze zm.), art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12.01.1991 roku o podatkach i płatach lokalnych (Dz.U. z 2010 roku, nr 95, poz. 613 ze zm.), art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30.10.2002 roku o podatku leśnym (Dz.U z 2002 roku, numer 200, poz. 1682 ze zm.).

Uchwała Rady Gminy Przemęt została opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego pod numerem 2011.333.5657 dnia 08.12.2011 roku. Kwestionowane przez Prokuratora przepisy uchwały w zał. IN- 1 w poz. O , DN- 1 w poz. I, DR-1 w poz. K, DL-1 w poz. E. stanowią, że podatnik oświadcza, że znana mu jest odpowiedzialność karna za składanie fałszywych zeznań, przewidziana w art. 233 kodeksu karnego, zgodnie z którym za złożenie fałszywych zeznań grozi kara pozbawienia wolności do lat 3.

Zdaniem Prokuratora przepisy wskazanej jako podstawa prawna uchwały nie dają Radzie Gminy uprawnienia do nakładania na podatnika obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej, a zatem sformułowanie w zał. IN- 1 w poz. O , DN- 1 w poz. I, DR-1 w poz. K,

DL-1 w poz. E, do zaskarżonej uchwały wykracza poza ramy upoważnienia ustawowego na jakim mogła opierać się rada gminy.

Prokurator wskazał, że z art. 168 konstytucji RP wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie uregulowanym w ustawie. Konkretyzację tego prawa - poza uregulowaniami szczególnymi- zawiera, art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zgodnie z którym gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy, przy czym w myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat należy do wyłącznej właściwości rady gminy, lecz tylko w granicach określonych w odrębnych ustawach.

Przepis art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakłada na radę gminy obowiązek ustalenia obowiązującego wzoru informacji i deklaracji na podatek od nieruchomości, w których zawarte będą dane dotyczące przedmiotu i podmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatków. Analogiczne upoważnienie dla organu stanowiącego gminy zawiera przepis art. 6 a ust. 11 ustawy o podatku rolnym oraz art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym.

W myśl art. 233 § 6 kk sprawca odpowiada za podane nieprawdy, lub zatajenie prawdy w oświadczeniu które ma służyć za dowód w postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, jeżeli przyjmujący to oświadczenie, działając w zakresie swoich uprawnień nadanych przez tę ustawę uprzedził oświadczonego o odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Z unormowania tego wynika, iż przestępstwem jest złożenie fałszywego oświadczenia np. w kwestionariuszach lub formularzach. Warunkiem odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy na podstawie, której oświadczenie jest składane przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Jeżeli zatem ustawodawca zamierza nadać wymaganym oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań) to rygor ten wprowadza wprost do ustawy i dopiero wówczas - w razie przeniesienia kompetencji do określenia przez organ samorządu wzoru informacji i deklaracji - możliwym byłoby odwoływanie się przez organ do pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań).

Przepisy ustawy o podatku rolnym, leśnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiej możliwości, zaś ustawowego upoważnienia dla rady w tym zakresie nie można domniemywać (tak wyrok: WSA w Krakowie- I SA/Kr 655/14 z dnia 11.06.2014, WSA w Kielcach I Sa/Ke 143/14 z dnia 10.04.2014 roku).

Zdaniem Prokuratora zakwestionowane zapisy zaskarżonej uchwały w sposób istotny, w zakresie wskazanym w skardze naruszyły prawo, poprzez przekroczenie ustawowego upoważnienia do ich wydania. Zaskarżona uchwała jest aktem prawa miejscowego, zatem zgodnie z treścią art. 94 Konstytucji winna ona zostać uchwalana w granicach i na podstawie ustawy. Normy kompetencji prawotwórczej winny być interpretowane w sposób ścisły, co potwierdza orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (tak wyrok z dnia 28.06.2000 roku K 25/99, OTK 2000/5/141), dlatego też wykroczenie organu uchwałodawczego poza granice upoważnienia ustawowego, do wydania aktu prawa miejscowego jest oceniane jako istotne naruszenie prawa, skutkujące nieważnością wadliwego przepisu.

W odpowiedzi na skargę Rada Gminy Przemęt reprezentowana przez Wójta Gminy uznała zarzuty Prokuratora wyartykułowane w skardze za uzasadnione.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zauważył co następuje:

Wyjaśniając powody podjętego rozstrzygnięcia należy podkreślić, że zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. nr 153 poz. 1269 z późn. zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem (jeżeli ustawy nie stanowią inaczej). W granicach tak określonych kompetencji Wojewódzki Sąd Administracyjny w toku podjętych czynności rozpoznawczych ocenia prawidłowość zastosowania w postępowaniu administracyjnym przepisów obowiązującego prawa materialnego i procesowego oraz trafność ich wykładni. Wykonywana przez sądy administracyjne kontrola administracji publicznej obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego

organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej oraz na akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, inne niż wyżej wskazane, podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej – art. 3 § 1 w związku z § 2 pkt 5 i 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) dalej P.p.s.a.

Zgodnie z art. 147 § 1 P.p.s.a. Sąd uwzględniając skargę na uchwałę lub akt, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 5 i 6 stwierdza nieważność tej uchwały lub aktu w całości lub części, albo stwierdza, że zostały wydane z naruszeniem prawa, jeżeli przepis szczegółolny wyłącza stwierdzenie ich nieważności.

Kontrola zaskarżonego aktu dokonana przez Sąd wykazuje, że skarga wniesiona w niniejszej sprawie jest zasadna. Oceniając treść sformułowania uchwały zakwestionowanej przez Prokuratora należy stwierdzić, że Rada Gminy Przemęt w podstawie prawnej uchwały wskazała art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz. U. z 2001 nr 142 poz. 1591 ze zm.) oraz:

- art. 6 ust. 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2010 nr 95, poz. 613 ze zm.),

- art. 6a ust. 11 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tj. Dz. U. z 2006 nr 136, poz. 969 ze zm.),

- art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 30 października 2002 o podatku leśnym (tj. Dz. U. z 2002 nr 200, poz. 1682 ze zm.).

Z art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika prawo jednostek samorządu terytorialnego do uchwalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie ustalonym w ustawie.

Do przepisów gminnych zarówno w doktrynie jak i judykaturze, zalicza się wszystkie akty wydawane w warunkach określonych art. 40 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, a zatem powszechnie obowiązujące akty wydawane na podstawie wyraźnych i szczegółowych upoważnień ustawowych. Upoważnienie szczegółowe określa organy właściwe do wydania aktu normatywnego i materię, która może być przedmiotem regulacji w drodze terenowego aktu normatywnego oraz reguluje niekiedy również kwestie związane z uchwalaniem i wejściem w życie tego aktu.

W myśl art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu na dzień wydania skarżonej uchwały „Rada Gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, o których mowa w ust. 6 i ust. 9 pkt 1 ; w formularzach zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości.”

Podobną regulację zawierają ustawa o podatku rolnym a rt. 6a ust. 11 oraz ustawa o podatku leśnym art. 6 ust. 9.

Wymienione przepisy ustaw o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym, o podatku leśnym, ani też żaden z pozostałych przepisów wymienionych ustaw nie przewidują możliwości nakładania na obywateli pouczenia o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 Kodeksu karnego, toteż uchwalenie przez Radę Gminy w informacji w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego (IN-1 poz. 0) oraz w deklaracjach:

na podatek od nieruchomości (DN-1 poz. J); na podatek rolny (DR-1poz. K); na podatek leśny (DL-1 poz. E) takiego oświadczenia wykracza poza ramy upoważnienia ustawowego.

W myśl art. 233 § 6 kodeksu karnego sprawca odpowiada za podanie nieprawdy, lub zatajenie prawdy w oświadczeniu, które ma służyć za dowód w postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, jeżeli przyjmujący oświadczenie, działając w zakresie swoich uprawnień, nadanych przez te ustawę, uprzedził oświadczonego o odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Z unormowania tego wynika, że przestępstwem jest złożenie fałszywego oświadczenia, na przykład w kwestionariuszach lub formularzach. Warunkiem jednak odpowiedzialności za złożenie fałszywego oświadczenia jest, by przepis ustawy, na podstawie której oświadczenia jest składane, przewidywał możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej. Słuszne jest zatem stanowisko, że jeżeli ustawodawca zamierza nadać wymaganiom oświadczeniom składanym przez zainteresowane podmioty rygor odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zeznań), to rygor ten wprowadza wprost do ustawy i dopiero wówczas – w razie przeniesienia kompetencji do określenia przez organ samorządu wzoru informacji i deklaracji –

możliwym byłoby odwoływanie się przez organ do pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (zecznań) (vide: wyrok WSA w Krakowie z 5 czerwca 2014 r. sygn.. I SA/Kr 623/14).

Skoro przepisy omówionych wyżej ustaw nie przewidują możliwości odebrania oświadczenia pod rygorem art. 147 § 1 P.p.s.a. orzeczono jak w sentencji wyroku.

Przewodniczący Sędzia NSA
(-) Grażyna Radzicka

Sędzia WSA
(-) Ewa Kręcichwost-Durchowska

Sędzia WSA
(-) Tomasz Grossmann